2.º C C
PUBLICADO NO D. O. U.
De 08 / 11 / 1996
Rubrica

Processo : 10880.014189/90-98

Sessão de : 06 de fevereiro de 1996
Acórdão : 202-08.270
Recurso : 97.101
Recorrente : SACHS AUTOMOTIVE LTDA.
Interessada : DRF em São Paulo/Oeste - SP

IPI - LEVANTAMENTO DE PRODUÇÃO - A constatação de "faltas" e "sobras", através da verificação da movimentação dos estoques de peças, nas distintas fases do processo de produção dos produtos nos quais são aplicadas, uma vez admitidas as "quebras" alegadas, por força do disposto no art. 343 do RIPI/82, autoriza a presunção, respectivamente, de saídas sem emissão de nota fiscal e de entradas desacobertadas de documentário fiscal. **Recurso negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: SACHS AUTOMOTIVE LTDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.** Votaram pelas conclusões os Conselheiros Helvio Escovedo Barcellos, Oswaldo Tancredo de Oliveira e Tarásio Campelo Borges.

Sala das Sessões, em 06 de fevereiro de 1996

Helvio Escovedo Barcellos
Presidente

Antonio Carlos Bueno Ribeiro
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Daniel Corrêa Homem de Carvalho, José de Almeida Coelho, José Cabral Garofano e Antonio Sinhiti Myasava.

jm/ja-ml/ja

MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10880.014189/90-98
Acórdão : 202-08.270

Recurso : 97.101
Recorrente : SACHS AUTOMOTIVE LTDA.

RELATÓRIO

Por bem descrever a matéria de que trata este processo, adoto e transcrevo, seguir, o relatório que compõe a Decisão Recorrida de fls. 125/132:

> "Foi a empresa em epígrafe objeto de auditoria de produção realizada nos termos do artigo 343 do Decreto nº 87.981/82 (RIPI), que abrangeu o período de 01.01.86 a 31.12.86. Iniciada em 13.09.89, a fiscalização encerrou-se em 10.04.90 com o termo de fls. 51, tendo o fiscal autuante, com base nos dados fornecidos pela empresa, constantes de fls. 03 a 36, elaborados os demonstrativos de fls. 37 e 38 através dos quais apurou omissão de receitas operacionais no valor de Cz$ 1.648.389,15 (hum milhão seiscentos e quarenta e oito mil trezentos e oitenta e nove cruzados e quinze centavos).
>
> A dita omissão acarretou pagamento a menor do Imposto sobre Produtos Industrializados no valor de 8.905,63 BTNF (oito mil novecentos e cinco BTN Fiscais e sessenta e três centésimos), originando assim o Auto de Infração de fls. 49, lavrado com base no artigo 364, II do Decreto nº 87.981/82.
>
> A interessada, regularmente intimada, apresentou impugnação às fls. 53/67, acompanhada dos documentos de fls. 68/103, alegando basicamente que:
>
> 1) A exigência de IPI com base em diferenças apuradas nas fases intermediárias de fabricação configura múltipla incidência do imposto.
>
> 1.1) Se, nos termos do RIPI, "produto industrializado é o resultante de qualquer operação definido como industrialização, ainda que incompleto, parcial ou intermediário" (art. 2), o fato gerador do imposto é a saída de produto do estabelecimento industrial (art. 29, II).
>
> Logo, inexiste fato gerador nas fases intermediárias, devendo-se calcular o crédito tributário apenas quando da entrada da matéria-prima, para apurar eventualmente omissão de receita anterior, e quando da saída da mercadoria.

1.2) Na 2ª fase (PEÇAS FABRICADAS"), o valor tributável utilizado foi a receita omitida no processo de usinagem e, na 3ª fase ("PRODUTOS ACABADOS"), o custo dos produtos anteriormente à sua venda.

No entanto, o Código Tributário Nacional, em seu art. 47, II, a, define a base de cálculo do IPI como "o valor da operação de que decorreu a saída da mercadoria", ou seja, o preço ou valor de venda do produto acabado.

Portanto, a escolha de qualquer base imponível que não o preço na operação de saída dos produtos do estabelecimento industrial oneraria a empresa com incidências múltiplas.

Além disso, considerando que o preço de venda do produto na saída do estabelecimento industrial contém, além da margem de lucro, os valores acrescidos pelo processo de industrialização e, naturalmente, o próprio custo do produto; e considerando que tal preço também foi computado como base imponível para o cálculo do IPI (ver coluna "VENDA"), resulta que o agente autuante fez incidir o tributo várias vezes sobre uma única operação que, para efeitos de incidência do IPI, deveria ter lugar apenas quando da saída do estabelecimento (CTN, art. 46, I).

2) As sobras ou falta registradas no estoque são perfeitamente explicáveis e expressamente admissíveis pelo RIPI, não denotando, portanto, omissão de receita.

2.1) A presunção de omissão de receita decorre de quebras nos estoques ou no processo de industrialização em montantes absolutamente irrisórios, em sua maior parte inferiores a 0,5% das quantidades em estoque inicial e em fase de fabricação ou expedição.

Tais quebras justificam as diferenças apuradas pela fiscalização, consoante o disposto no art. 344 do Decreto nº 87.981/82.

Ademais, as quebras ficaram absolutamente comprovadas e as diferenças apuradas são tão ínfimas e irrisórias que não excedem os limites normalmente admissíveis.

2.2) Embora a quantidade de insumos adquiridos seja escriturada em unidades, sua entrada e seu controle são submetidos a processos de pesagem, adotando-se em seguida critério indicativo de unidades ou seja, a quantidade de unidades é estimada a partir do peso total do lote de peças. Isso deve-se ao fato de que as dimensões das peças e a quantidade evolvida em cada operação tornam inviável sua contagem.

A escrituração da entrada de peças na empresa é feita, no entanto, com base na quantidade indicada, também a título estimativo, na documentação fiscal.

O critério adotado implica, pro conseguinte, uma diferença a maior ou menor que o controle contábil julga aceitável, desde que dentro de margem de erro razoável.

A constatação efetiva das quebras de estoque ocorre em fase ulterior da produção, quando a contagem das peças por unidade permite apurar quebras, no início apenas suspeitadas, que são objeto de lançamento a título de correção de estoque.

E por fim pede seja julgada totalmente improcedente autuação em questão.

Às fls. 107/123 manifesta-se o fiscal autuante pela procedência da ação fiscal."

A Autoridade Singular, mediante a dita Decisão, indeferiu a impugnação apresentada, sob os seguintes consideranda:

"CONSIDERANDO que os demonstrativos de fls. 37 e 38 foram elaborados com base nos elementos fornecidos pela própria autuada às fls. 28/36;

CONSIDERANDO que as faltas apuradas nos ditos demonstrativos denotam saídas desacompanhadas de nota fiscal;

CONSIDERANDO que as receitas provenientes dessas vendas sem nota não foram contabilizadas pela empresa nem declaradas ao Fisco;

CONSIDERANDO que as sobras constatadas evidenciam a ocorrência de compras sem registro contábil;

CONSIDERANDO que a falta de escrituração de aquisição de insumos autoriza a presunção de que estes foram pagos com recursos oriundos de receitas de vendas omitidas na apuração dos resultados da empresa;

CONSIDERANDO que, portanto, as irregularidade mencionadas (compras e vendas sem registro) configuram omissão de receitas nos termos do art. 343, parágrafos 1° e 2° do Decreto n° 87.981/82;

CONSIDERANDO que a saída de produto do estabelecimento industrial, ainda que com industrialização incompleta, parcial ou intermediária, constitui fato gerador do IPI, conforme o disposto nos artigos 2° e 29, II do citado Decreto;

CONSIDERANDO que, portanto, a ocorrência do fato gerador independe da fase do processo produtivo em que haja sido constatada a diferença;

CONSIDERANDO que a cada falta apurada durante o processo de fabricação corresponde uma posterior saída sem emissão de nota fiscal;

CONSIDERANDO que cada sobra constatada é fruto de uma entrada sem registro e que a cada entrada sem registro corresponde uma anterior saída sem nota;

CONSIDERANDO que, portanto embora o fato gerador do IPI não ocorra em todas as fases de industrialização, todas as discrepancias verificadas em cada uma dessas fases denotam sua ocorrência em data anterior ou posterior, quando da saída dos produtos do estabelecimento industrial;

CONSIDERANDO que, diante do exposto, o argumento de que o IPI deve ter lugar apenas quando da entrada e saída do estabelecimento é válido quando não ocorrerem sobras ou faltas nas fase intermediárias do processo produtivo;

DA BASE DE CÁLCULO

CONSIDERANDO que o Código Tributário Nacional (Lei 5172 de 25.10.66) estabelece apenas princípios e normas genéricas a serem regulamentadas por legislação específica;

CONSIDERANDO que o Decreto nº 87.981/82, que regulamenta a Lei 4.502/64, prevê, em seu art. 69, parágrafo 2º c/c art. 64, parágrafo único, a possibilidade de arbitrar o valor tributável com base no custo em determinados casos;

CONSIDERANDO que, na ausência de disposição expressa, o art. 108, I e IV da já citada Lei 5.172/66 faculta à autoridade competente aplicar a legislação tributária de acordo com os princípios da analogia e da equidade, sucessivamente;

CONSIDERANDO que, no caso em apreço, o fiscal autuante, ao determinar a base de cálculo dos produtos nas fases intermediárias, elegeu o custo por analogia com os casos previstos nos citados dispositivos do Decreto nº 87.981/82, atendendo também ao princípio da equidade, como se demonstrará a seguir;

CONSIDERANDO que a utilização do preço de venda do produto acabado como valor tributável para todas as diferenças constatadas, como requer a autuada, oneraria em muito a exigência fiscal, uma vez que os custos são obviamente inferiores ao preço final do produto, conforme se pode ver nos demonstrativos de fls. 32 a 35;

CONSIDERANDO que nas fases intermediárias inexiste outro elemento que não o custo;

CONSIDERANDO que, no caso das sobras apuradas, não se poderia utilizar o preço de venda como base de cálculo, visto que estas correspondem não a saídas mas a entradas sem registro, cujo custo foi omitido na escrituração da empresa;

CONSIDERANDO, portanto, que a escolha da base de cálculo, efetuada de acordo com a legislação em vigor, pautou-se por critérios de lógica e equidade, uma vez que se elegeu o valor tributável mais adequado à realidade dos fatos e mais favorável à contribuinte, minorando-se assim o ônus fiscal ao invés de exacerbá-lo;

CONSIDERANDO que o preço de venda foi utilizado como valor tributável apenas para as faltas apuradas na terceira fase (produtos acabados);

CONSIDERANDO que, em tais casos, não se utilizou o custo como base de cálculo, havendo, portanto, um só valor tributável a preço de venda - e ficando em branco a coluna relativa ao custo, o que se observa nos demonstrativos de fls. 37 e 38;

CONSIDERANDO que, em contrapartida, o custo foi eleito como base de cálculo para as sobras constatadas na terceira fase, uma vez que estas correspondem a entradas sem registro, ficando então em branco a coluna relativa a venda;

CONSIDERANDO, em suma, que em momento algum se empregaram ao mesmo tempo o custo e o preço de venda como valor tributável na terceira fase do processo produtivo, não ocorrendo, por conseguinte, a múltipla incidência alegada pela impugnante;

CONSIDERANDO que a autuada poderia alegar que se utilizou o custo como base de cálculo para as faltas apuradas na primeira e segunda fase ao mesmo tempo em que se utilizava o preço de venda para aquelas constatadas na terceira;

CONSIDERANDO, porém, que tal argumentação é desprovida de fundamento, visto que as diferenças apuradas em cada fase se referem a produtos distintos, ainda que da mesma espécie, como se demonstrará a seguir;

CONSIDERANDO que na passagem de uma etapa para outra do processo de industrialização os produtos são transferidos de depósito, conforme declara a contribuinte às fls. 25/27;

CONSIDERANDO que tais transferências são submetidas ao controle interno da empresa;

CONSIDERANDO que as faltas não constatadas por esse controle e apuradas através de auditoria de produção indicam unidades distintas, cujo "sumiço" dos registros contábeis se deu em diferentes fase de fabricação e que correspondem a diferentes saídas sem emissão de nota fiscal;

CONSIDERANDO que tais unidades podem ter inclusive sido vendidas em estado incompleto, não tendo, nesse caso, passado pelas demais fases do processo produtivo;

CONSIDERANDO que, portanto, não houve dupla contagem;

CONSIDERANDO que, como as faltas verificadas na primeira e segunda fases correspondem a unidades distintas daquelas desaparecidas na terceira, conforme se expôs acima, o custo de umas nada tem que ver com o preço final de outras, ou seja, o preço de venda das unidades acabadas engloba o seu custo e não o custo das unidades sumidas nas demais etapas de produção;

CONSIDERANDO que, portanto, tratando-se de unidades distintas, a utilização do preço de venda como base de cálculo para as faltas apuradas na terceira fase e do custo para aquelas constatadas nas demais etapas do processo produtivo não implica múltipla incidência do imposto;

DAS QUEBRAS

CONSIDERANDO que as faltas e sobras constatadas não são perfeitamente explicáveis nem tampouco admissíveis, como se demonstrará a seguir;

CONSIDERANDO que, em todas as fases de industrialização, a autuada procedeu a ajustes de estoque por transferências de artigos, correção de estoque e refugo, conforme atestam as observâncias de fls. 25/27 e os demonstrativos de fls. 28/31;

CONSIDERANDO que os referidos ajustes compreendem, além das transferências, as quebras de estoque e as decorrentes do processo industrial;

CONSIDERANDO, ademais, que a própria impugnante confessa às fls. 62 que as quebras de estoque são objeto de lançamento a título de correção de estoque;

CONSIDERANDO que, portanto, tendo a fiscalização aceito todos os ajustes efetuados pela autuada, não há que se falar mais em quebras ou perdas;

CONSIDERANDO que dessa forma as diferenças constatadas não decorrem de quebras, como quer a fiscalizada, mas de entradas e saídas sem registro, configurando, por conseguinte, omissão de receitas;

CONSIDERANDO que, ainda que se admitisse por hipótese serem as diferenças em apreço decorrentes de quebras, caberia à autuada comprová-las, segundo o disposto no art. 344 do Decreto nº 87.981/82;

CONSIDERANDO, no entanto, que a recorrente não apresentou qualquer fato novo ou prova material que justificasse as supostas perdas por ela ora alegadas;

CONSIDERANDO que, se existentes, essas perdas seriam constituídas apenas pelas faltas apuradas, nunca pelas sobras, uma vez que estas denotam excesso, não falta de mercadorias;

CONSIDERANDO que adoção de qualquer percentual fixo de perdas agravaria consideravelmente as sobras constatadas;

CONSIDERANDO, portanto, que, aceita a argumentação da contribuinte, a exigência fiscal se reduziria por um lado e seria bastante exacerbada por outro, redundando provavelmente em prejuízo da própria empresa;

CONSIDERANDO, por outro lado, que não há previsão legal para admitir diferenças por serem elas ínfimas;

CONSIDERANDO que, ao contrário, o parágrafo 1º do art. 343 do Decreto nº 87.981/82 é bastante claro, não deixando margem a dúvidas, ao afirmar que "apurada qualquer falta (grifo nosso) ... exigir-se-á o imposto correspondente...;

CONSIDERANDO que portanto, uma vez constatadas diferenças, cumpre tributá-las, não cabendo à autoridade julgadora nem tampouco à suplicante julgar de sua exiguidade ou não;

CONSIDERANDO ademais que, se fossem irrisórias as diferenças em apreço, como proclama a autuada, não implicariam crédito tributário tão elevado;

CONSIDERANDO que a autuada afirma escriturar a entrada de peças com base na quantidade indicada na nota fiscal emitida pelo fornecedor;

CONSIDERANDO que, segundo ela, tal quantidade não é precisa, mas estimada, o que gera uma diferença a maior ou menor em seus registros contábeis;

CONSIDERANDO que, todavia, a própria autuada confessa às fls. 62, conforme já mencionado nesta decisão, que a referida diferença (a que chama erroneamente de quebras) é detectada em fase ulterior da produção, sendo objeto de lançamento a título de correção de estoque, como consta dos demonstrativos de fls. 28/31;

CONSIDERANDO que, portanto, tendo sido expurgada pela própria recorrente no levantamento por esta efetuado, tal diferença nada tem que ver com as sobras e faltas que ensejaram a autuação;

CONSIDERANDO que a impugnante não produziu qualquer contra-prova que refutasse as informações anteriormente prestadas e justificasse o cancelamento do auto de infração em apreço;

CONSIDERANDO que o processo tramitou regularmente.;

CONSIDERANDO tudo o mais que do processo consta;"

Tempestivamente, a recorrente interpôs o Recurso de fls. 134/145, onde, em suma, contradita os fundamentos da Decisão recorrida para não acolher os motivos básicos de sua impugnação, a saber:

a) - as irrisórias diferenças de estoques apuradas pela fiscalização nas várias fases do processo de industrialização são plenamente justificáveis no caso em pauta, face ao que dispõe o art. 344 do RIPI, que reconhece expressamente que as quebras nos estoques ou no processo de industrialização justificam as diferenças apuradas; e

b) - a fiscalização não poderia fazer incidir o IPI em todas as fases do processo de industrialização, como fez no presente caso, face ao que dispõe o inciso II do art. 29 do RIPI, que estabelece como fato gerador do imposto apenas a **saída** do produto do **estabelecimento industrial**."

É o relatório

MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10880.014189/90-98
Acórdão : 202-08.270

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR ANTONIO CARLOS BUENO RIBEIRO

De inicio, é de se examinar se as "faltas" e "sobras" constatadas, nas distintas fases do processo produtivo da recorrente, nos estoques de peças, podem ser atribuídas a quebras e, em assim sendo, no caso de sua rejeição pelo Fisco, a obrigatoriedade de submissão dessas quebras ao órgão técnico competente, nos termos do art. 344 do RIPI/82.

Conforme espelhado nos Quadros de Movimentação de Estoques de fls. 28/31, a recorrente procedeu a correção de seus estoques em razão de quebras, refugos e outras variantes, como ela mesma assinala, em todas as fases do seu processo produtivo, o que foi aceito sem reparos pela fiscalização.

No seu recurso, a recorrente argumenta que:

> "...embora efetuado o ajuste de estoque na fase inicial do processo de produção, de aquisição de matérias-primas, na fase seguinte da produção podem ocorrer igualmente pequenas diferenças de estoque, decorrentes notadamente de refugos, ou seja, de peças defeituosas, o mesmo podendo ocorrer na fase posterior, de peças acabadas.
>
> Assim, embora corrigido o estoque na passagem da fase inicial, de aquisição de matéria-prima, para a fase de fabricação propriamente dita, o estoque inicial na fase de fabricação pode não corresponder exatamente ao estoque final nessa mesma fase, tendo em vista as peças defeituosas constatadas nesta etapa que, obviamente, não constarão do estoque final."

Ora, apesar da lógica impecável dessa argumentação, ela não se presta aos propósitos da recorrente, pois a correção dos estoques não se deu apenas na fase inicial do processo de produção, mas sim, em todas as suas fases.

Daí porque tenho como correta a assunção da decisão recorrida de que "não há que se falar mais em quebras ou perdas", o que afasta a aplicação do disposto no art. 344 ao caso.

Portanto, sendo essas "faltas" e "sobras" resultantes da verificação da movimentação dos estoques de peças, nas distintas fases do processo de produção de discos e platôs, já admitidas as "quebras" em cada uma delas, o art. 343 autoriza a presunção, respectivamente, de saídas, sem emissão de nota fiscal, e de entradas, desacobertadas de documentário fiscal, a serem consideradas provenientes de vendas não registradas, também em cada uma dessas fases.

MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10880.014189/90-98
Acórdão : 202-08.270

Assim, o procedimento do Fisco está acorde com o disposto no art. 29, II, do RIPI/82 - "fato gerador é a saída do produto do estabelecimento industrial" - por força da presunção legal acima asseverada.

Também é certo que o imposto é devido nas saídas de produtos oriundos de industrialização "incompleta, parcial ou intermediária" (RIPI, art. 2°) e até mesmo de matérias primas, produtos intermediários ou material de embalagem, adquiridos de terceiros, para outro estabelecimento da mesma firma ou de terceiro, para industrialização ou revenda (RIPI, art. 10, parágrafo único).

Quanto à alegada múltipla incidência do imposto em razão de o fato da fiscalização ter feito incidir o tributo em toda fase do processo produtivo, considerando que as diferenças apuradas em cada fase se referem ao mesmo produto ou peça, onde somente a sua classificação é alterada de acordo com o estágio de produção em que se encontre (FUNDIDOS/FORJADOS; PEÇAS FABRICADAS; PRODUTOS ACABADOS), entendo que não se verifica.

Isto porque os Quadros de fls. 28/31 refletem a adoção de uma metodologia de apuração de variações de estoque em que as diferenças apuradas numa fase não se acumulam nas fases subseqüentes, eis que a constatação das diferenças, em cada fase, se dá após já considerada a transferência para a fase seguinte.

Ademais, levando-se em conta que, devido as peculiaridades do processo produtivo da recorrente e de seus controles, a aferição da omissão de receitas decorrentes das "faltas" e "sobras" se deu ao nível de cada uma das peças utilizadas na confecção dos "discos" e dos Platôs", torna sem aplicação ao caso do raciocínio de que a falta de uma peça em qualquer fase do processo produtivo sempre acarretará a falta de um produto acabado.

Por derradeiro, concordo que, no tocante a valoração da base de cálculo, além de efetuada de acordo com a legislação em vigor, foi a mais adequada à realidade dos fatos e mais favorável à recorrente, conforme muito bem fundamentado na decisão recorrida.

Isto posto, é de ser mantida a decisão recorrida, por seus próprios e jurídicos fundamentos, razão pela qual nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 06 de fevereiro de 1996

ANTONIO CARLOS BUENO RIBEIRO